

Gyventojų pajamų apmokestinimas Europos Sąjungoje: Europos teisingumo teismas griauna nusistovėjusią tvarką?

Herkus Gabartas

*Mykolo Romerio universitetas
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius*

Pabrėždamas pirminės Europos Bendrijos teisės svarbą nacionaliniam tiesioginiam apmokestinimui, šiame straipsnyje autorius, remdamasis atitinkama Europos teisingumo teismo praktika, stengiasi atskleisti Europos Bendrijos steigimo sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių ir jas vienijančio diskriminacijos draudimo principo teisinį turinį, apibrėžti šio principo pritaikymo galimybes apmokestinimo srityje ir taip apčiuopti besiformuojančias nacionalinių gyventojų pajamų mokesčių įstatymų vienodinimo užuomazgas bei tendencijas. Straipsnio pirmojoje dalyje pateikiama gana detali svarbiausių Europos Teisingumo Teismo bylų gyventojų apmokestinimo srityje apžvalga, o straipsnio antrojoje dalyje analizuojamos atitinkamos Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos, kurios potencialiai gali sukurti tam tikrų problemų gyventojams pasinaudoti savo mokesčiais teisėmis, kurias gina pirminė Europos Bendrijos teisė. Straipsnio pabaigoje pateikiamos išvados, glaustai apibendrinančios Europos Teisingumo teismo sukurtas novacijas mokesčių teisėje ir jų reikšmę gyventojų pajamų apmokestinimo tvarkai Lietuvoje.

Pagrindinės sąvokos: gyventojų pajamų apmokestinimas, tiesioginiai mokesčiai, Europos Sąjunga, rezidentas ir nerezidentas, mokesčių lengvatos.

I. Įvadas

Apie Europos Sąjungoje (toliau – ES) taikomą gyventojų apmokestinimo tvarką, kaip apie tam tikrą vieną mokesčių sistemą, šiandien kalbėti kol kas anksti, nes valstybės narės iš esmės išlieka kompetentingos pačios savarankiškai spręsti didžiąją daugumą su gyventojų tiesioginiu apmokestinimu susijusių klausimų. Vienu autorių nuomone, šioje srityje vyksta sveika valstybių narių tarpusavio mokesčinė konkurencija, kitų akimis – vyksta paprasčiausias chaosas, kai nesant vienos bendros gyventojų apmokestinimo politikos ES mastu, valstybės narės apmokestina savo gyventojus kaip panorėjusios. Nesivieliant į ginčą apie tai, kaip šioje srityje pasireiškiantis valstybių narių savarankiškumas veikia gyventojų apmokestinimą, yra akivaizdu, kad šiandien galime kalbėti tik apie skirtingose valstybėse narėse taikomas skirtingas gyventojų apmokestinimo sistemas ir apie galimas šių sistemų vienodinimo prielaidas, bet ne apie vienodą gyventojų apmokestinimą tvarką visoje Europos Sąjungoje.

Kita vertus, nereikia pamiršti, kad pasirašydamos Europos Bendrijos steigimo sutartį [1]¹

(toliau – EB sutartis) valstybės narės kartu įgaliavo Europos Bendriją priiminėti tuos teisės aktus, kurie yra reikalingi vidaus rinkai sukurti bei sėkmingai jai funkcionuoti². Atsižvelgiant į tai, kad vidaus rinkos idėja suponuoja, be kita ko, ir vienodą gyventojų apmokestinimo tvarką skirtingose valstybėse narėse, Taryba iš esmės gali imtis visų reikalingų teisinių priemonių idant gyventojų apmokestinimo tvarka visoje Europos Sąjungoje būtų suvienodinta. Deja, mokesčių teisės aktams priimti būtinas Tarybos narių vienbalsiškumas dėl valstybių narių interesų skirtingumo yra pasiekiamas palyginti retai. Be to, gyventojų apmokestinimo skirtumai skirtingose valstybėse narėse paprastai nėra vertinami kaip kliūtys, kurios galėtų iš esmės apriboti laisvą darbo jėgos judėjimą Europos Sąjungoje. Pats savaimė iškalbingas yra tas faktas, jog Taryba iki šiol sugebėjo priimti vos vieną specialiai gyventojų pajamų apmokestinimui reglamentuoti skirtą direk-

¹ Sutartis, steigianti Europos Ekonominę Bendriją, po 1992 m. Maastrichto sutarties II skyriaus G straipsniu padarytų pakeitimų ir papildymų pervardyta į Sutartį, steigiančią Europos Bendriją (toliau – EB sutartis).

² Žr. EB sutarties 94 straipsnį.

tyvą [2]³. Todėl gyventojų apmokestinimo teisinis reguliavimas Tarybos direktyvomis ar kitais pozityviosios EB teisės aktais yra labai menkas. Tačiau tai jokiū būdu nereiškia, kad valstybės narės šioje srityje išlieka nesaistomos jokiais įsipareigojimais.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nemažai įsipareigojimų, kurie turi svarbią reikšmę gyventojų apmokestinimui, yra įtvirtinti jau pirminėje EB teisėje, o tiksliau EB sutarties nuostatose, kurios įtvirtina prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo tarp valstybių narių laisves (toliau – Pagrindinės laisvės). Nors nei EB sutartis, nei pačios Pagrindinės laisvės apie gyventojų apmokestinimą net neužsimena, valstybės narės vis dažniau yra priverstos atitinkamai koreguoti savo nacionalinius su tiesioginiu apmokestinimu (įskaitant gyventojų apmokestinimą) susijusius įstatymus taip, kad jie neprieštarautų Pagrindinėms laisvėms, taip kaip jos yra aiškinamos Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) jurisprudencijoje.

Bene pirmą kartą Pagrindinės laisvės buvo sėkmingai panaudotos kvestionuojant valstybėje narėje taikomą nacionalinę tiesioginio apmokestinimo tvarką 1986 m., kai ETT priėmė savo sprendimą žymiojoje byloje *Avoir fiscal* [3]. Šioje byloje ETT iš esmės pripažino, kad nors tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės reikalavimų. Todėl netrukus po to daugybė valstybių narių įstatymų, įtvirtinančių nacionalinio tiesioginio apmokestinimo tvarką, buvo pradėti kvestionuoti nacionaliniuose teismuose remiantis Pagrindinėmis laisvėmis. Sprendžiant klausimą, ar ginčijamas nacionalinis mokesčių įstatymas atitinka Pagrindinių laisvių reikalavimus, šiandien nacionaliniai teismai neretai yra priversti kreiptis į ETT dėl Pagrindinių laisvių interpretavimo nacionalinio tiesioginio apmokestinimo, įskaitant gyventojų apmokestinimą, srityje. Todėl esant labai nedideliu priimtų Bendrijos teisės aktų, vienodinančių nacionalinius su gyventojų apmokestinimu susijusius įstatymus, skaičiui galima teigti, kad šiuo metu dauguma Bendrijos teisės reikalavimų šioje srityje yra įtvirtinti ne pozityviojoje EB teisėje, bet ETT juris-

³ Šia direktyva iš esmės siekiama užtikrinti, kad vienos valstybės narės gyventojas iš kitos valstybės narės gaunamas palūkanas būtų apmokestinamos tik vieną kartą tokio gyventojas rezidavimo valstybėje, neapmokestinant tokių pajamų jų šaltinio valstybėje. Išimtis iš šios bendros taisyklės taikoma Austrijai, Belgijai ir Liuksemburgiui – šiose šalyse tam tikrą laiką tarpinį palūkanoms bus taikomas mokeskis prie šaltinio [2].

prudencijoje. Galima manyti, kad EB sutartį pasirašiusios valstybės narės ir patys EB sutarties kūrėjai net nenumatė, kad Pagrindinės laisvės, kurios, atrodytų, yra visiškai nemokestinio pobūdžio teisės normos, turės tokią didelę įtaką integruojant valstybių narių nacionalines mokesčių sistemas.

Todėl toliau šiame straipsnyje bus bandoma trumpai apžvelgti šiandien susiformavusią ETT praktiką interpretuojant Pagrindines laisves gyventojų apmokestinimo srityje ir išsiaiškinti, kokią reikšmę ši ETT praktika gali turėti Lietuvoje taikomai gyventojų apmokestinimo tvarkai.

II. ETT praktika interpretuojant Pagrindines laisves gyventojų pajamų apmokestinimo srityje

Kiekviena iš EB sutartyje įtvirtintų Pagrindinių laisvių atskirai gali būti traktuojama kaip diskriminacijos draudimo išraiška tam tikroje srityje, kurioje atitinkama laisvė yra taikoma: prekių judėjimo laisvė draudžia prekių iš kitų valstybių narių diskriminaciją, asmenų judėjimo laisvė draudžia asmenų iš kitų valstybių narių diskriminaciją, paslaugų ir kapitalo judėjimo laisvės atitinkamai draudžia paslaugų ir kapitalo, „ateinančių“ iš kitų valstybių narių, diskriminaciją. Šia prasme visos Pagrindinės laisvės tarpusavyje yra labai panašios, nes visos jos pagrįstos vienu diskriminacijos draudimo principu [4]. Todėl interpretuodamas Pagrindinių laisvių nuostatas gyventojų apmokestinimo srityje ETT kartu įtvirtina ir gyventojų iš kitos valstybės narės diskriminacijos draudimo principą, t. y. iš esmės neleidžia valstybei narei mokesčių tikslais traktuoti gyventojus iš kitos valstybės narės blogiau nei savo valstybės gyventojus.

Iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad EB sutartyje įtvirtintas draudimas diskriminuoti kitos valstybės narės piliečius negali turėti jokios svarbesnės reikšmės gyventojų apmokestinimui, nes gyventojų apmokestinimo tvarka paprastai yra diferencijuojama neatsižvelgiant į tai, kokios valstybės pilietybę turi gyventojas, bet priklausomai nuo to, ar gyventojas yra laikytinas atitinkamos valstybės nuolatiniu gyventoju (rezidentu), ar ne. Tačiau taip galvoti būtų neteisinga. Šia prasme svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Pagrindinės laisvės, anot ETT, suponuoja tiek tiesiogines, tiek ir netiesiogines diskriminacijos draudimą. Tai reiškia, kad asmenų diferenciacija gali būti pripažinta neteisėta ne tik tada, kai tokie asmenys yra skirstomi pilietybės ar kitu pozityviojoje EB teisėje aiškiai įvardintu neleistinu pagrindu (šiuo

atveju sukuriama tiesioginė diskriminacija), bet ir tais atvejais, kai jie diferencijuojami remiantis, regis, visai „nekaltais“ (t. y. pozityviojoje EB teisėje aiškiai neįvardytais kaip neleistini) kriterijais, ir kai tokia diferenciacija iš esmės sukuria tą patį rezultatą kaip ir diferenciacija pilietybės (ar kitu aiškiai neleistinu) pagrindu (šiuo atveju yra sukuriama netiesioginė diskriminacija). Todėl, pavyzdžiui, nacionalinis mokesčių įstatymas, nustatantis skirtingą rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo tvarką, gali būti pripažintas netiesiogiai diskriminuojančiu pilietybės pagrindu, jeigu jis iš esmės neigiamai veikia kitų valstybių narių piliečius. Būtent toks „išplėstinis“ diskriminacijos draudimo principo aiškinimas, pasitelkiant netiesioginės diskriminacijos koncepciją, ir suteikė galimybę interpretuoti Pagrindines laisves gyventojų apmokestinimo kontekste⁴.

Pagal Bendrijos teisę diskriminacija paprastai atsiranda tuomet, kai panašios (sulyginamos) situacijos yra traktuojamos skirtingai [5, 6, 7]. Todėl, remiantis netiesioginės diskriminacijos koncepcija, valstybė narė negali skirtingai apmokestinti rezidentų ir nerezidentų, jei jų padėtis yra panaši (sulyginama). Sprendžiant klausimą, ar ginčijama nacionalinė mokesčių teisės norma sukuria netiesioginę diskriminaciją, paprastai sunkiausia yra nustatyti, ar lyginamos situacijos iš tiesų yra panašios (sulyginamos), t. y. ar rezidento, kuriam yra taikoma (arba, atvirkščiai, netaikoma) ginčijama mokesčių teisės norma, ir nerezidento, kuriam ta pati mokesčių teisės norma yra netaikoma (arba, atvirkščiai, yra taikoma), padėtis yra panaši (sulyginama). Pagal Bendrijos teisę diskriminacija atsiranda tuomet, kai tokių rezidentų ir nerezidentų, kuriems yra taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės, padėtis yra panaši (sulyginama). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad toks rezidentų ir nerezidentų lyginamas nebūdingas bene visų valstybių narių nacionalinei mokesčių teisei.

ETT bylose, kuriose įrodinėjama gyventojų iš kitos valstybės narės diskriminacija, iš tiesų yra nagrinėjamos ne tokios jau įprastos gyvenime situacijos. Šiose bylose mokesčių mokėtojas paprastai gyvena (reziduoja) vienoje valstybėje narėje, tačiau dirba arba gauna pajamas jau kitoje valstybėje narėje⁵. Kadangi tokiais atvejais gy-

⁴ Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pagrindinės laisvės draudžia ne tik netiesioginę diskriminaciją, bet ir nediskriminacinio pobūdžio apribojimus, sukuriančius kliūtis laisvam prekių, asmenų, paslaugų ar kapitalo judėjimui tarp valstybių narių. Tačiau nediskriminacinio pobūdžio apribojimų, kurie taip pat neretai atsiranda gyventojų pajamų apmokestinimo srityje, analizė nėra šio straipsnio tyrimo objektas.

ventojas gauna pajamas toje valstybėje, kurioje jis negyvena (ir todėl nėra laikomas tos valstybės, kurioje jis gauna pajamas, rezidentu), toks gyventojas, kaip nerezidentas, dažnai yra traktuojamas apmokestinimo tikslais blogiau nei nuolatiniai gyventojai (rezidentai). Diskriminacija tokiose bylose paprastai fiksuojama tuomet, kai rezidentas yra apmokestinamas palankiau nei nerezidentas, nors jų abiejų padėtis yra panaši (sulyginama). Tai gerai iliustruoja garsioji ETT byla *Schumacker*.

Schumacker [8]

Šioje byloje p. Schumackeris, Belgijos pilietis, gyveno Belgijoje (todėl jo rezidavimo vieta mokesčių tikslais taip pat buvo Belgija) ir kiekvieną dieną važinėdavo dirbti į Vokietiją. Vokietijoje gaunamos pajamos sudarė visas arba beveik visas p. Schumackerio pajamas (t. y. be savo uždarbio Vokietijoje, jis neuždirbo arba beveik neuždirbo jokių papildomų pajamų savo rezidencijos valstybėje Belgijoje). Pagal Vokietijos ir Belgijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį p. Schumackeris buvo atleistas nuo mokesčių mokėjimo Belgijoje, todėl nuo visų savo Vokietijoje uždirbamų pajamų jis mokėjo mokesčius tik tai Vokietijoje, kaip savo pajamų šaltinio valstybėje. Problema buvo ta, kad p. Schumackeris, visus mokesčius mokėdamas Vokietijoje ir nebūdamas šios valstybės rezidentas, negalėjo pasinaudoti visomis mokesčių lengvatomis, kuriomis naudojosi nuolatiniai Vokietijos gyventojai (rezidentai). Tiksliau tariant, p. Schumackeris, kaip nerezidentas, negalėjo pasinaudoti Vokietijoje rezidentams taikoma vadinamąja „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ lengvata, pagal kurią sutuoktinių pajamos yra sudedamos, padalijamos pusiau ir tik tuomet yra apmokestinamos atskirai taikant atitinkamo dydžio mokesčio tarifą⁶. Todėl p. Schumackeris, ginčydamas jam taikomą draudimą naudotis visomis rezidento teisėmis, kreipėsi į teismą argumentuodamas, kad toks draudimas netiesiogiai diskriminuoja kitos valstybės narės piliečius ir todėl prieštarauja EB sutartyje įtvirtintai darbuotojų judėjimo laisvei.

Atsakant į klausimą, ar p. Schumacheris buvo diskriminuojamas Bendrijos teisės prasme, ETT pirmiausia reikėjo išsiaiškinti, ar p. Schu-

⁵ Dažniausiai gyventojas ir dirba (gauna pajamas), ir gyvena (reziduoja) toje pačioje valstybėje.

⁶ Esant progresyviniam pajamų apmokestinimui, „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ lengvata paprastai sudaro galimybę apmokestinti pajamas mažesniu mokesčio tarifu, ypač jei dirba tik vienas iš sutuoktinių arba jei vienas sutuoktinis uždirba gerokai daugiau už kitą.

mackerio, mokesčių tikslais nesančio Vokietijos rezidentu, padėtis buvo panaši (sulyginama) su Vokietijos rezidentų padėtimi. Jeigu Vokietijos rezidento ir p. Schumackerio, kaip nerezidento, padėtis buvo panaši, vadinasi, ir mokesčių tikslais šie mokesčių mokėtojai taip pat turėjo būti traktuojami vienodai; jei jų padėtis buvo skirtinga, tuomet p. Schumackeris negalėjo būti diskriminuojamas, nes, mokesčių mokėtojai, kurių padėtis skirtinga, yra net nepalyginami (ir todėl jų apmokestinimas gali būti skirtingas)⁷.

Spręsdamas šį klausimą ETT atkreipė dėmesį į tai, kad p. Schumackeris uždirbo „visas arba beveik visas“ savo pajamas šaltinio valstybėje, ir dėl to pateko į labai panašią (sulyginamą) padėtį kaip ir tos šaltinio valstybės rezidentai. Todėl faktiškai p. Schumackerio, kaip Belgijos rezidento, padėtis ir Vokietijos rezidento padėtis buvo panaši (sulyginama). Dėl šios priežasties Vokietijos rezidentams taikomos mokesčių lengvatos taip pat turėjo būti taikomos ir p. Schumackeriui. Kadangi panašios situacijos buvo traktuojamos skirtingai, ETT galiausiai konstatavo, kad ginčijama nacionalinė taisyklė buvo netiesiogiai diskriminuojanti:

„Nerezidento, kuris gauna didžiąją savo pajamų dalį ir beveik visas savo šeimos pajamas kitoje nei jo rezidavimo valstybėje narėje, diskriminacija atsiranda dėl to, kad į jo asmenines ir šeimos aplinkybes nėra atsižvelgiama nei jo rezidavimo, nei jo darbo valstybėje“ [8, para. 38].

Todėl remiantis byla *Schumacker* galima padaryti tokią išvadą: mokesčių tikslais nerezidentai gali būti traktuojami skirtingai nei rezidentai, išskyrus tuos atvejus, kai nerezidentai uždirba „visas arba beveik visas“ savo pajamas šaltinio valstybėje ir todėl savo rezidencijos valstybėje neuždirba pajamų tiek, kad galėtų pasinaudoti rezidencijos valstybėje taikomomis asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatomis. Kai

⁷ „Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis dažniausiai yra nepalyginama. Pajamos, kurias nerezidentas gauna valstybės narės teritorijoje, dažniausiai sudaro tik dalį visų jo pajamų, kurios yra sutelktos jo rezidencijos vietoje [...]. Rezidentų padėtis skiriasi tuo, kad pagrindinė jų pajamų dalis paprastai yra sutelkta rezidencijos valstybėje. Be to, valstybė paprastai turi visą informaciją, reikalingą mokesčio mokėtojo bendroms galimybėms mokėti mokesčius įvertinti, atsižvelgiant į jo asmenines ir šeimos aplinkybes. Todėl tas faktas, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, nėra diskriminacinio pobūdžio, nes šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis nėra sulyginama“ [8, para. 31–34].

tų asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatų negalima pritaikyti rezidencijos valstybėje (nes toje valstybėje asmuo pajamų paprasčiausiai negauna arba čia gauna jų per mažai, kad galėtų pasinaudoti lengvatomis), tos lengvatos turi būti pritaikytos šaltinio valstybėje (nes šioje valstybėje asmuo gauna visas arba beveik visas savo pajamas). Paprasčiau tariant, šaltinio valstybė privalo suteikti asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatas, jei jų negali suteikti rezidencijos valstybė. Priešingu atveju tokių lengvatų nesuteikimas sukuria tokio gyvenimo diskriminaciją šaltinio valstybėje.

Tokią pat išvadą patvirtina ir kita ETT išspręsta byla *Wielockx* [9]. Šioje byloje p. Wielockxas, Belgijoje gyvenantis gydytojas fizeoterapeutas, kaip Belgijos rezidentas, dirbo Olandijoje, kuri neleido jam naudotis visomis „asmeninio pobūdžio“ mokesčių lengvatomis, kuriomis galėjo naudotis Olandijos rezidentai⁸. Spręsdamas šią bylą ETT pripažino, kad p. Wielockxo padėtis faktiškai buvo tokia pati (tiek, kiek tai yra susiję su jo gaunamų pajamų apmokestinimu) kaip ir Olandijos rezidentų, nes uždarbis Olandijoje buvo „visos arba beveik visos“ jo pajamos. Tai, kad jo faktinė gyvenamoji vieta (rezidencija) buvo Belgijoje, nebuvo tinkamas kriterijus jį mokesčių tikslais traktuoti skirtingai nei Olandijos rezidentus⁹. Todėl Olandija privalėjo atsižvelgti į p. Wielockxo „asmeninę padėtį“ ir suteikti jam tokią pat galimybę kaip ir rezidentams daryti atskaitymus iš savo apmokestinamųjų pajamų.

Iš bylų *Schumacker* ir *Wielockx* matyti, kad ETT iš visų kitų mokesčių lengvatų išskiria *asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatas*. Ponui Schumackeriui, kaip nerezidentui, buvo nepagrįstai atimta teisė pasinaudoti „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ lengvata, kuria nevaržomai galėjo naudotis Vokietijos rezidentai. Ponas Wielockxas, kaip nerezidentas, taip pat ne-

⁸ Pagal Olandijos mokesčių įstatymus savarankiškai dirbantis asmenys – Olandijos rezidentai galėjo atimti tam tikrą dalį pinigų iš savo apmokestinamųjų pajamų ir atidėti juos į savo „asmeninį“ pensijos rezervą. Tokių atidėjimų dydžiu jie galėdavo sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas. Šie pensijos rezervui skirti pinigai praktiškai ir toliau „likdavo versle“, tačiau asmeniui sulaukus 65 metų jie turėdavo būti išmokami ir tik tuomet būdavo apmokestinami.

⁹ „[...] mokesčių mokėtojo nerezidento (ar tai būtų darbuotojas, ar savarankiškai dirbantis asmuo), gaunančio visas arba beveik visas savo pajamas valstybėje, kurioje jis dirba, padėtis objektyviai yra tokia pati, kiek tai yra susiję su pajamų mokesčiu, kaip ir tos valstybės rezidento, kuris ten dirba tokį pat darbą. Jie abu apmokestinami tik toje valstybėje ir jų apmokestinamos pajamos yra tokios pačios. Jei mokesčių mokėtojas nerezidentas, priešingai nei rezidentas, negali pasinaudoti atskaitymų nuo jo apmokestinamųjų pajamų

galėjo daryti atskaitymų į savo asmeninį pensijos rezervą ir taip sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas, nors tokią teisę turėjo Olandijos rezidentai. Šiose bylose ETT iš esmės pripažino, kad valstybės, kuriose dirbo p. Schumackeris ir p. Wielockxas (t. y. šaltinio valstybės), privalėjo suteikti jiems, kaip nerezidentams, galimybę pasinaudoti anksčiau nurodytomis asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatomis, nes (1) jie visas arba beveik visas savo pajamas gaudavo valstybėje, kurioje dirbo, ir (2) jų rezidencijos valstybėje gaunamos pajamos buvo „nepakankamos“, kad jie galėtų pasinaudoti šioje valstybėje taikomomis analogiškoms mokesčių lengvatomis. Nerezidentai turi atitikti šias dvi anksčiau minėtas sąlygas, jeigu jie nori pasinaudoti asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatomis valstybėje, kurioje jie nėra pripažįstami rezidentais. Minėtas dvi sąlygas atitinkantys nerezidentai teisės literatūroje kartais dar vadinami „virtualiais rezidentais“.

Nors bylose *Schumacker* ir *Wielockx* ETT laikėsi gana pažangios, aiškiai prointegracinės pozicijos, šie sprendimai sulaukė gausios teisės mokslininkų kritikos [10, 11, 12]. Pirmiausia, ką reiškia „asmeninės ir šeimyninės aplinkybės“? Kitaip tariant, kokie atskaitymai, išmokos ar mokesčių lengvatos turi būti laikomos susijusios su mokesčio mokėtojo „asmeninėmis ir šeimninėmis aplinkybėmis“, kad tokių lengvatų atžvilgiu būtų taikomi byloje *Schumacker* įtvirtinti reikalavimai? Ar visais atvejais nerezidentas, norintis pasinaudoti šaltinio valstybėje rezidentams taikoma mokesčių lengvata, turi uždirbti toje valstybėje „visas arba beveik visas“ savo pajamas? Antra vertus, ką reiškia pasakymas „visos arba beveik visos“ pajamos? 75, 80, 90, 95 proc.? Galiausiai, kai kalbama apie tai, kad šaltinio (t. y. darbo) valstybėje rezidentams taikomomis mokesčių lengvatomis pasinaudoti gali tik toks nerezidentas, kuris savo rezidencijos (t. y. namų) valstybėje gauna pajamų „nepakankamai“, kad galėtų pasinaudoti savo rezidencijos valstybėje taikomomis asmeninio pobūdžio lengvatomis, ką reiškia pasakymas „nepakankamos pajamos“? Kas bus tuomet, jei toks asmuo savo rezidencijos

lengvata, tuomet į jo *asmeninę padėtį* nėra atsižvelgiama nei valstybėje, kurioje jis dirba, nes jis čia nėra rezidentas, nei jo rezidavimo valstybėje, nes jis čia negauna pajamų. Atitinkamai bendra jo mokesčių našta bus didesnė nei rezidento mokesčių našta. Todėl darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas nerezidentas, kuris [kaip ir p. Wielockxas] gauna visas arba beveik visas savo pajamas valstybėje, kurioje jis dirba, bet kuris negali sudaryti pensijų rezervo, leidžiančio daryti atskaitymus tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir mokesčių mokėtojas rezidentas, patiria diskriminaciją“ [9, para. 20-22] (išskirta autoriaus).

valstybėje uždirbs pajamų tiek, kad galės tik iš dalies (pvz., 40 proc.) pasinaudoti šioje valstybėje taikomomis lengvatomis? Gal tuomet toks asmuo turės teisę prašyti pasinaudoti „likusia dalimi“ (pvz., 60 proc.) lengvatų šaltinio valstybėje?

Iš tiesų vienas iš pagrindinių *Schumacker* bylos problemos sprendimo trūkumų yra tas, kad šioje byloje suformuluotas principas suteikia nerezidentui teisę pasinaudoti šaltinio valstybėje taikomomis „asmeninio ir šeimyninio pobūdžio“ lengvatomis tik tuomet, kai tokio asmens iš šaltinio valstybės gaunamos pajamos yra vienintelės jo gaunamos pajamos. Byloje *Schumacker* įtvirtinta taisyklė negali pasinaudoti nerezidentas, kuris visas savo pajamas gauna užsienyje, tačiau ne vienoje, o keliose ar daugiau užsienio valstybių (nes tokiu atveju jis nebeatitinka *Schumacker* reikalavimo, pagal kurį nerezidentas turi gauti „visas arba beveik visas“ savo pajamas toje valstybėje narėje, kurios mokesčių lengvatų jis reikalauja). Todėl, atsižvelgiant į Bendrijos siekius užtikrinti laisvą ir neapribotą jokiomis sąlygomis darbo jėgos judėjimą, byloje *Schumacker* suformuluota taisyklė neišsprendžia visų problemų.

Nemažai autorių [10, 13] kritikavo bylos *Schumacker* problemos sprendimo būdą, kuriuo remiantis į mokesčio mokėtojo asmenines aplinkybes yra atsižvelgiama tik arba jo rezidavimo valstybėje, arba jo pajamų šaltinio valstybėje (t. y. „arba, arba“). Bendrijos teisės prasme teisingesnis sprendimas būtų tuomet, jei kiekviena valstybė į mokesčio mokėtojo asmenines aplinkybes atsižvelgtų *proporcingai* nuo toje valstybėje tokio mokesčio mokėtojo gaunamų pajamų. Remiantis tokia logika, jei p. Schumackeris 95 proc. visų savo pajamų gaudavo šaltinio valstybėje ir tik 5 proc. – rezidencijos valstybėje, tuomet šaltinio valstybė turėtų jam leisti pasinaudoti asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatomis ne visu 100 proc. (kaip teigiama *Schumacker* byloje), bet tik 95 proc. (t. y. tik ta dalimi, kuri atitinka visų jo toje šaltinio valstybėje uždirbamų pajamų dalį); tuomet likusius 5 proc. asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatų turėtų pritaikyti rezidencijos valstybė, nes ten jo uždarbis sudaro 5 proc. visų jo pajamų. Tokia sistema užtikrintų grynai proporcinį nacionalinį režimą (asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatų atžvilgiu) kiekvienoje valstybėje, kurioje Bendrijos pilietis dirba ir gauna iš jos pajamų [10].

Tačiau iš tolesnės ETT jurisprudencijos matyti, kad ETT tokio mokslininkų pasiūlymo „nepriėmė“ ir toliau nuosekliai laikėsi savo pozici-

jos, suformuotos byloje *Schumacker*. Tai patvirtina vėliau ETT išnagrinėta byla *Gschwind*.

Gschwind [14]

Ponas Gschwindas su žmona, būdami Olandijos piliečiai, gyveno Olandijoje ir buvo laikomi Olandijos rezidentais. P. Gschwindas dirbo samdomu darbuotoju Vokietijoje, todėl važiuodamas į darbą jis kiekvieną dieną kirsdavo Olandijos ir Vokietijos sieną. P. Gschwindas visas savo pajamas gaudavo iš Vokietijos, o jo žmona visą laiką dirbo Olandijoje ir visas savo pajamas gaudavo iš Olandijos. Remiantis Vokietijos ir Olandijos sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, visos p. Gschwindo gaunamos pajamos buvo apmokestinamos tik šaltinio valstybėje, t. y. Vokietijoje, ir nuo tų pajamų nereikėjo antrą kartą mokėti mokesčių Olandijoje. Kadangi p. Gschwindas visas savo pajamas gaudavo iš Vokietijos, Vokietija jam leido naudotis beveik visomis Vokietijos rezidentams taikomomis asmeninio ir šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatomis¹⁰, išskyrus vadinamąją „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ mokesčių lengvatą¹¹: pagal Vokietijos įstatymą, norint pasinaudoti šia lengvata nerezidentui, ne mažiau kaip 90 proc. tokio nerezidento šeimos pajamų per metus turėjo būti gaunamos Vokietijoje. Gschwindo šeima nepatenkino šios sąlygos, nes p. Gschwindo pajamos, kurios buvo apmokestinamos Vokietijoje, sudarė tik 58 proc. visų šeimos pajamų (jo sutuoktinės gaunamos pajamos, sudarančios likusius 42 proc. visų šeimos pajamų, buvo apmokestinamos Olandijoje). Todėl Gschwindo šeima negalėjo pasinaudoti „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ mokesčių lengvata, kuri buvo taikoma Vokietijos rezidentų atžvilgiu. Todėl p. Gschwindas užginčijo tokį Vokietijos mokesčių įstatymą teisme teigdamas, kad jis yra diskriminacinis užsienio valstybių piliečių atžvilgiu ir prieštarauja darbuotojų judėjimo laisvei.

Nagrinėdamas bylą ETT nustatė, kad esama Gschwindo šeimos padėtis aiškiai skyrėsi nuo pa-

¹⁰ Atsižvelgiant į *Schumacker* sprendimą, Vokietijoje tuo metu kaip tik įsigaliojo pajamų mokesčio įstatymo nuostata, kuria remiantis mokesčių mokėtojas, nors faktiškai ir negyvendamas Vokietijoje, tam tikrų mokesčių lengvatų atžvilgiu vis dėl to galėjo būti prilygintas rezidentui, jei per mokesčius metus jis Vokietijoje gaudavo ne mažiau kaip 90 proc. visų savo pajamų. Todėl p. Gschwindas, kurio vienintelės pajamos buvo jo darbo pajamos, mokesčių tikslais buvo laikomas Vokietijos rezidentu. Atitinkamai skaičiuodamas savo apmokestinamąsias pajamas p. Gschwindas galėjo pasinaudoti tam tikromis asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatomis: iš apmokestinamųjų pajamų jis galėjo atskaityti savo mokamas

dėties, kuri buvo byloje *Schumacker*, nes, priešingai nei p. Schumackerio šeima, p. Gschwindo šeima nemažą dalį savo pajamų gaudavo savo rezidencijos valstybėje [14, para. 28]. Anot ETT, p. Gschwindo rezidencijos valstybė (Olandija), o ne jo darbo valstybė (Vokietija) turėjo atsižvelgti į jo asmenines ir šeimos aplinkybes, nes p. Gschwindo šeimos Olandijoje gaunamos pajamos buvo pakankamos (42 proc.), kad Olandija galėtų atsižvelgti į jo asmenines ir šeimos aplinkybes:

„[...] atsižvelgiant į tai, kad beveik 42 proc. visų Gschwindo [šeimos] pajamų yra gaunama jų rezidencijos valstybėje, ta valstybė gali atsižvelgti į p. Gschwindo asmenines ir šeimos aplinkybes pagal tos valstybės įstatymuose nustatytas taisykles, nes *apmokestinamoji bazė čia yra pakankama*, kad į jas [t. y. į p. Gschwindo asmenines ir šeimos aplinkybes] būtų galima atsižvelgti“ [14, para. 29]¹².

Todėl ETT galiausiai konstatavo, kad Gschwindo šeimos padėtis nebuvo panaši į Vokietijos rezidentų sutuoktinių, galinčių pasinaudoti ginčijama mokesčių lengvata, padėtį [14, para. 30]. Kadangi šios dvi lyginamos situacijos buvo skirtingos, mokesčių tikslais jos taip pat galėjo būti traktuojamos skirtingai. Todėl p. Gschwindo ginčijama nacionalinė taisyklė, skirtingai traktuojanti rezidentų ir nerezidentų šeimas, buvo pripažinta nediskriminacine ir todėl neprieštaraujančia darbuotojų judėjimo laisvei.

Anot kai kurių autorių [12, p. 218], toks ETT sprendimas, pateisinantis Vokietijos, kaip šaltinio valstybės, atsakymą suteikti p. Gschwindui mokesčių lengvatas ir vietoj to įpareigojantis tai padaryti Olandiją, kaip „namų“ valstybę, nebuvo „teisingas“ sprendimas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Olandijos mokesčių įstatymai apskritai nenumatė tokios „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ mokesčių lengvatos, kurią pritaikyti Vokietijoje prašė p. Gschwindas, nes Olandijoje sutuoktiniai visais atvejais buvo apmokestinami

draudimo įmokas, su profesiniu mokymu susijusias išlaidas ir kt.; be to, gimus vaikui jis galėjo pasinaudoti atskiru su tuo susijusiu atskaitymu.

¹¹ „Sutuoktinių pajamų išskaidymo“ mokesstinė lengvata yra pagrįsta tuo principu, kad sutuoktiniai yra apmokestinami ne atskirai, o kartu: abiejų sutuoktinių pajamos yra sudedamos, padalijamos pusiau ir tik tuomet apmokestinamos. Todėl esant progresyviniam apmokestinimui sutuoktiniai gali sumažinti pajamų mokesčio tarifą, taikomą daugiau uždirbančio sutuoktinio pajamoms (tačiau jei sutuoktiniai uždirba vienodai, ši lengvata jiems jokių pranašumų nesuteikia).

¹² Išskirta autoriaus.

atskirai. Todėl Olandija niekaip negalėjo suteikti p. Gschwindui tokių mokesčių lengvatų, kurių jis „negavo“ Vokietijoje. Kita vertus, jei ETT įpareigoję Vokietiją leisti p. Gschwindo šeimai pasinaudoti minėta „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ lengvata, tuomet p. Gschwindo padėtis būtų dar geresnė nei vietinių Vokietijos rezidentų, nes jis galėtų naudotis abiejų valstybių (tiek Olandijos, tiek ir Vokietijos) taikomomis asmeninio pobūdžio mokesčių lengvatomis. Todėl, pasak prof. Peterio Watelio, būtų „teisingiausia“, jei Vokietija, kaip šaltinio valstybė, būtų įpareigota suteikti ponui Gschwindui asmeninio pobūdžio lengvatas (įskaitant „sutuoktinių pajamų išskaidymo“ lengvatą) proporcingai jo gaunamoms pajamoms Vokietijoje. Kitaip tariant, Vokietija turėtų suteikti p. Gschwindui 58 proc. visų rezidentams taikomų mokesčių lengvatų, nes p. Gschwindas Vokietijoje uždirbo 58 proc. visų savo šeimos pajamų. Kaip matėme, ETT toks problemos sprendimo būdas pasirodė nepriimtinas. ETT pasirinko paprastesnį ir turbūt praktiškesnį šios problemos sprendimo būdą: mokesčių mokėtojas nelaikomas diskriminuojamu, jei į jo asmenines arba šeimos aplinkybes yra atsižvelgiama bent vienoje valstybėje – nesvarbu, ar tai būtų jo rezidencijos, ar šaltinio valstybė [15].

ETT byloje, kuriose yra kvestionuojama nerezidentų teisė į „asmeninio ar šeimyninio pobūdžio“ mokesčių lengvatas, reikėtų atskirti nuo bylų, kuriose nerezidentai yra diskriminuojami dėl to, kad jiems nėra suteikiamos „objektyvaus pobūdžio“ lengvatos, t. y. kai ribojama nerezidentų teisė atskaityti išlaidas, kurios nerezidentui buvo patirtos uždirbant apmokestinamąsias pajamas. Šiais atvejais byloje *Schumacker* suformuluoti kriterijai nėra taikomi, t. y. nerezidentui nereikia uždirbti visų arba beveik visų savo pajamų šaltinio valstybėje siekiant šioje valstybėje pasinaudoti tomis objektyvaus pobūdžio lengvatomis, kuriomis naudojasi rezidentai. Toks atvejis gali būti pailiustruotas byla *Gerritse*.

Gerritse [16]

Šioje byloje p. Gerritse'as buvo Olandijos pilietis ir rezidentas, savarankiškai dirbantis muzikantu Olandijoje. Visos jo pajamos 1996 m. buvo gautos iš Olandijos, išskyrus honorarą už vieną pasirodymą Berlyno radijo stotyje, Vokietijoje, už kurį radijo stotis jam turėjo sumokėti apie 6000 Vokietijos markių¹³. Vokietijos mokesčių įstatymas nustatė, kad nerezidentai, kurie pajamas iš Vokietijos gauna ne per nuolatinę bazę, privalo sumokėti 25 proc. pajamų mokesčių prie

šaltinio. Šis mokestis buvo skaičiuojamas nuo bendrų pajamų, neleidžiant atimti išlaidų, patirtų uždirbant tokias pajamas, taip pat neleidžiant atskaityti minimalaus metinio neapmokestinamųjų pajamų dydžio (12 000 Vokietijos markių). Todėl Berlyno radijo stotis, prieš išmokėdama muzikantui honorarą, išskaičiavo iš užmokesčio 25 proc. pajamų mokesčio (1500 Vokietijos markių). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad remiantis Vokietijos įstatymais, jei p. Gerritse'as būtų buvęs Vokietijos rezidentas, tuomet jis būtų galėjęs iš bendrųjų pajamų atimti tas išlaidas, kurios buvo patirtos toms pajamoms uždirbti, ir pajamų mokesčių mokėti tik nuo pelno (t. y. nuo skirtumo tarp pajamų ir išlaidų). Be to, jei p. Gerritse'as būtų buvęs Vokietijos rezidentas, jo gautos pajamos, atskaičius išlaidas, būtų apmokestinamos taikant ne fiksuotą 25 proc. dydžio pajamų mokesčio tarifą, o progresyvinę mokesčio tarifo skalę (atsižvelgiant į per metus uždirbtų pajamų dydį būtų taikomas atitinkamas pajamų mokesčio tarifas), pagal kurią pajamos yra neapmokestinamos, jei per metus jų dydis neviršija metiniam neapmokestinamam minimumui taikyti nustatytos ribos (12 000 Vokietijos markių). Taigi Vokietijos mokesčių rezidentas, atsidūręs p. Gerritse'o vietoje, pajamų mokesčio iš viso nemokėtų, nes iš Berlyno radijo stoties gautas honoraras (6000 Vokietijos markių) neviršijo metiniam neapmokestinamam minimumui taikyti nustatytos ribos. Todėl p. Gerritse'as užginčijo toki Vokietijos mokesčių įstatymą argumentuodamas, kad jis prieštarauja paslaugų judėjimo laisvei.

Nagrinėdamas ginčijamą įstatymą ETT išskyrė savo analizę į dvi dalis, pirmiausia pareikšdamas savo nuomonę dėl sąlygos, pagal kurią nerezidentai iš savo apmokestinamųjų pajamų negalėjo atimti išlaidų, patirtų toms pajamoms uždirbti, o paskui dėl fiksuoto 25 proc. pajamų mokesčio tarifo taikymo nerezidentų atžvilgiu.

Kalbėdamas apie nerezidentų negalėjimą mažinti apmokestinamąsias pajamas tomis išlaidomis, kurios buvo patirtos apmokestinamosioms pajamoms uždirbti, ETT pripažino, jog „verslo išlaidos šioje byloje yra tiesiogiai susijusios su ta veikla, iš kurios yra uždirbamos Vokietijoje apmokestinamos pajamos, todėl šia prasme rezidentų ir nerezidentų padėtis yra palyginama“ [16, para. 27]. Todėl ta mokesčių teisės norma, kuri apmokestinimo tikslais leido rezidentams iš ben-

¹³ Iš bylos faktų galima spręsti, kad p. Gerritse'as negalėjo būti traktuojamas kaip nuolatinę bazę Vokietijoje turintis asmuo, nes jo veikla Vokietijoje buvo vienkartinio, o ne nuolatinio pobūdžio.

drujų pajamų atimti išlaidas, patirtas tokioms pajamoms uždirbti, tačiau tuo pat metu draudė tokią galimybę pasinaudoti nerezidentams, buvo pripažinta kaip netiesiogiai diskriminuojanti pilietybės pagrindu:

„Sutarties 59 ir 60 straipsniai draudžia nacionalinę teisės normą, tokią kaip šioje byloje, kuri paprastai apmokestina nerezidentus nuo visų gaunamų pajamų ir neleidžia atskaityti tokias pajamas uždirbant patirtų išlaidų, tuo tarpu rezidentai yra apmokestinami tik nuo tų pajamų, kurios gaunamos jau atskaičius tokias pajamas uždirbant patirtas išlaidas“ [16, para. 55].

Kalbėdamas apie fiksuoto 25 proc. pajamų mokesčio tarifo taikymą nerezidentams ETT pirmiausia pažymėjo, kad minimalaus neapmokestinamo pajamų minimumo nustatymas atliko tam tikrą socialinę funkciją, kuri suteikia mokesčių mokėtojams patį minimumą būti atleistiems nuo visų pajamų apmokestinimo, todėl tokio minimumo suteikimas tik tiems asmenims, kurie didžiąją pajamų dalį uždirba toje valstybėje, t. y. tik rezidentams, iš esmės yra pagrįstas [16, para. 48]. Nepaisant to ETT kartu pripažino, kad ginčijama taisyklė, pagal kurią nerezidentų pajamos yra apmokestinamos fiksuotu 25 proc. pajamų mokesčio prie šaltinio tarifu, o rezidentų pajamos – pagal mokesčio tarifo progresyvinę skalę, įskaitant ir neapmokestinamą minimumą, gali būti diskriminacinė, jeigu nerezidentams taikomas 25 proc. mokesčio tarifas yra didesnis negu tas tarifas, kuris būtų gautas pritaikius p. Gerritse'o pajamų atžvilgiu mokesčio tarifo progresyvinę skalę¹⁴. Atsižvelgdamas į tai, kad taikytino pajamų mokesčio tarifo nustatymas p. Gerritse'o pajamų atžvilgiu, jei p. Gerritse'as būtų Vokietijos rezidentas, yra fakto, o ne teisės klausimas, kurį turį spręsti nacionalinis teismas, ETT galiausiai patvirtino, kad progresyvumo taisyklės netaikymas nerezidento atžvilgiu yra interpretuotinas kaip diskriminacinis tikrai tuomet, jei taikytinas p. Gerritse'o atžvilgiu pajamų mokesčio tarifas iš tiesų būtų didesnis nei 25 proc. (t. y. jei nerezidento atžvilgiu taikytinas faktinis pajamų mokesčio tarifas būtų didesnis nei tarifas, taikytinas rezidento atžvilgiu) [16, para. 55].

Taigi remiantis byla *Gerritse* galima padaryti išvadą, kad rezidencijos valstybė gali taikyti minimalų neapmokestinamą minimumą tik rezidentams ir kartu netaikyti jo nerezidentams (išskyrus atvejus, kai nerezidentas uždirba „visas arba beveik visas“ savo pajamas šaltinio valstybėje).

Kitaip tariant, minimalaus neapmokestinamo minimumo lengvata yra traktuotina kaip „asmeninio ar šeimyninio pobūdžio“ mokesčių lengvata. Tokią pat išvadą patvirtina ir kita neseniai ETT išnagrinėta byla *Wallentin* [17].

Antra vertus, kai valstybė suteikia teisę rezidentams atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų išlaidas, patirtas uždirbant tas pajamas, tam tikslui, kad tik likęs pelnas būtų apmokestintas, tuomet draudimas pasinaudoti šia teise nerezidentui gali sukurti diskriminaciją. Ši teisė turi būti taikoma vienodai rezidentams ir nerezidentams, neatsižvelgiant į tai, ar nerezidentas uždirba „visas arba beveik visas“ savo pajamas „šaltinio“ valstybėje, nes tai yra „objektyvaus pobūdžio“ lengvata, kuriai byloje *Schumacker* suformuluoti kriterijai netaikomi. Jei rezidentai turi teisę iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti išlaidas, patirtas toms pajamoms uždirbti, tuomet ši teisė privalo būti suteikta ir nerezidentams¹⁵.

Taigi apibendrinant anksčiau apžvelgtas ETT bylas dėl fizinių asmenų, kaip nerezidentų, diskriminacijos, galima padaryti išvadą, kad atsakymas į klausimą, ar rezidentų ir nerezidentų padėtis yra vienoda (ir ar jie todėl turi būti traktuojami vienodai), labai priklauso nuo nacionalinės mokesčių teisės normos, kuri byloje yra ginčijama, pobūdžio. Jei ginčijama šaltinio valstybės mokesčių teisės norma įtvirtina *objektyvaus*

¹⁴ ETT, be kita ko, reikėjo atsakyti į klausimą, ar lyginama rezidento ir nerezidento padėtis buvo panaši (palyginama). Šia prasme ETT atkreipė dėmesį į tai, kad p. Gerritse'o rezidencijos valstybė (t. y. Olandija), remiantis taikytina dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi su Vokietija, tam tikra prasme „integravo“ pono Gerritse'o užsienyje (t. y. Vokietijoje) uždirbtas pajamas kartu su jo uždirbtomis pajamomis „namų“ valstybėje (t. y. Olandijoje), nes Olandija, nustatydamą taikytiną mokesčio tarifą, atsižvelgė į Vokietijoje uždirbtų pajamų dydį, tačiau tuo pat metu atleido nuo apmokestinimo Olandijoje tas Vokietijoje uždirbtas pajamas remdamasi dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatomis. ETT šis motyvas pasirodė ganėtinai svarus (žr. Gerritse, para. 52), kad rezidentų ir nerezidentų padėtis būtų pripažinta esanti panaši (palyginama). Todėl ETT konstatavo, kad „tiek, kiek tai susiję su progresyvumo taisykle, rezidentų ir nerezidentų padėtis buvo vienoda ta prasme, kad aukštesnio pajamų mokesčio tarifo taikymas nerezidentui, palyginti su rezidentui taikomu mokesčių tarifu, sukūrė netiesioginę diskriminaciją, kurią draudžia Bendrijos teisė, o tiksliau Sutarties 60 straipsnis“ [16, para. 47–53].

¹⁵ Kadangi ETT byloje *Gerritse* vartoja ganėtinai apibendrintą terminiją, tikėtina, kad tam tikrais atvejais ši taisyklė gali būti pritaikyta ir įmonių apmokestinimo atveju [18]. Tokia prielaida yra ypač svarbi, nes didžioji dauguma valstybių narių, įskaitant Lietuvą, užsienio valstybių įmonių (nerezidentų) apmokestinamąsias pajamas apmokestina prie šaltinio neatsižvelgiant į tai, kokios išlaidos buvo patirtos uždirbant tas pajamas.

pobūdžio, kitaip dar vadinamą *objektine*¹⁶, mokesčių lengvata (pvz., bylos *Gerritse, Biehl*), tuomet, anot ETT, tokia lengvata turi būti taikoma vienodai tiek rezidentams, tiek ir nerezidentams (aišku, su sąlyga, kad abu šie mokesčių mokėtojai priklauso šaltinio valstybės mokesčių jurisdikcijai). Nerezidentas turi teisę reikalauti, kad šaltinio valstybėje taikoma objektinė mokesčių lengvata būtų taikoma jam (nerezidentui) *neatsižvelgiant į tai*, ar toks nerezidentas gauna „visas arba beveik visas“ savo pajamas šaltinio valstybėje.

Tuo tarpu kai ginčijama šaltinio valstybės mokesčių teisės norma įtvirtina *asmeninio ar šeimyninio pobūdžio*, kitaip dar vadinamą *subjektine*¹⁷, mokesčių lengvatą (pvz., bylos *Schumacker, Wielockx*), tuomet rezidentų ir nerezidentų padėtis yra laikoma sulyginama (ir todėl subjektinės mokesčių lengvatos atžvilgiu jie turi būti traktuojami vienodai) tik tuomet, jeigu (i) nerezidentas šaltinio valstybėje gauna „visas arba beveik visas“ savo pajamas ir (ii) tuo pat metu toks nerezidentas neuždirba savo rezidencijos valstybėje tiek, kad galėtų pasinaudoti subjektinėmis mokesčių lengvatomis pagal savo rezidencijos valstybės mokesčių įstatymus.

III. Ar Lietuvoje taikoma gyventojų pajamų apmokestinimo tvarka atitinka ETT praktiką?

2003 m. balandžio 16 d. Atėnuose buvo pasirašyta Lietuvos stojimo į Europos Sąjungą sutartis [20]¹⁸ (toliau – Stojimo sutartis). Stojimo akto, kuris yra sudedamoji Stojimo sutarties dalis, 2 straipsnyje įtvirtinta, kad nuo įstojimo dienos pirminių Sutarčių nuostatos Lietuvai yra privalomos ir Lietuvoje taikomos laikantis tose Sutartyse ir Stojimo akte nustatytų sąlygų¹⁹. Taigi nuo Lietuvos įstojimo į ES dienos, atsižvelgiant į tam tikras išimtis²⁰, *acquis communautaire* mokesčių srityje turi būti taikoma ir Lietuvoje.

Įsipareigojimas laikytis Bendrijos teisės reikalavimų taip pat labai aiškiai įtvirtintas Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 33 straipsnio 3 dalyje: „[Lietuvos] teismai, nagrinėdami bylas,

¹⁶ Objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu [19].

¹⁷ Subjektinės mokesčio lengvatos taikomos tiems mokesčių mokėtojams, kuriems valstybė siekia palengvinti mokesčių našta (socialiai remtiniams asmenims, atskiroms įmonių grupėms) [19].

¹⁸ Stojimo sutartis įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d., prieš tai ratifikavus visoms ją pasirašiusioms valstybėms.

¹⁹ Žr. Stojimo akto 2 straipsnį.

taiko Europos Sąjungos teisės normas ir vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais, taip pat jų preliminariais nutarimais Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimo ir galiojimo klausimais“ [22]. Ši nuostata mūsų atveju yra ypač svarbi, nes didžioji dauguma Bendrijos teisės reikalavimų, taikomų valstybių narių nacionalinio tiesioginio apmokestinimo srityje, yra suformuluoti būtent ETT preliminariniuose sprendimuose. Taigi nuo 2004 m. gegužės 1 d. taikant Lietuvos tiesioginių mokesčių įstatymus taip pat reikia atsižvelgti ir į ETT jurisprudenciją tiesioginio apmokestinimo srityje.

Analizuojant objektinių mokesčių lengvatų reglamentavimą pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą [23] (toliau – GPMĮ) pirmiausia reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad šiame įstatyme įtvirtintos objektinės mokesčių lengvatos yra taikomos vienodai tiek individualia veikla čia užsiimantiems rezidentams, tiek ir individualia veikla per nuolatinę bazę čia užsiimantiems nerezidentams²¹. Todėl, pavyzdžiui, jei p. Gerritse'as, kaip Olandijoje reziduojantis atlikėjas, atvyktų koncertuoti į Lietuvą ir čia gautų pajamų²², tuomet jis negalėtų iš savo gautų pajamų atimti dėl šios jo veiklos patirtas išlaidas, nes tokia teisė nėra suteikta nei šia veikla užsiimantiems rezidentams, nei nerezidentams²³. Šia prasme objektinių mokesčių lengvatų taikymo pagal GPMĮ tvarka nerezidentų diskriminacijos nesukuria.

Kita vertus, GPMĮ įstatyme yra įtvirtinta nemažai subjektinių mokesčių lengvatų, kurios yra taikomos išimtinai rezidentams ir kurios todėl potencialiai gali būti pripažintos kaip prieštaraujančios EB sutartyje įtvirtintoms Pagrindinėms laisvėms. Toliau svarbiausias iš tokių subjektinių mokesčių lengvatų ir aptarsime.

GPMĮ 21 straipsnio 1 dalyje yra pateiktas sąrašas išlaidų rūšių, kurios apskaičiuojant gyventojų apmokestinamųjų pajamų dydį gali būti atimamos iš bendrųjų pajamų: tai (i) gyvybės drau-

²⁰ Stojimo akte nustatytos išimties neturi įtakos Sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių taikymui Lietuvos nacionalinio tiesioginio apmokestinimo srityje. 2001 m. sausio 15 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 43 patvirtintoje Lietuvos Respublikos derybinėje pozicijoje „Mokesčiai“ (10 derybinis skyrius) taip pat yra nustatyta, kad „Lietuvos Respublika pritaria visam ACQUIS mokesčių srityje“ [21]. Tam tikros išimties ir pereinamieji laikotarpiai, kuriuos Lietuva yra išsiderėjusi su ES, yra taikomi tik PVM ir akcizų srityje.

²¹ Žr. GPMĮ 18 straipsnio 1 ir 2 dalis.

²² Nepriklausomai nuo to, ar tokia jo veikla Lietuvoje būtų laikytina kaip individualios veiklos per nuolatinę bazę vykdymas, ar ne.

²³ Žr. GPMĮ 18 straipsnio 7 dalį.

dimo įmokos, (ii) pensijų įmokos į Lietuvos Respublikos įsteigtus pensijų fondus, (iii) palūkanos už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, (iv) už studijas sumokėtos sumos bei (v) už vieną per trejus metus įsigytą asmeninio kompiuterio vienetą su programine įranga ir (arba) interneto prieigos įrengimą kartu su šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidomis, neviršijančios 4000 Lt. GPMĮ aiškiai įtvirtina, kad tik rezidentas turi teisę iš pajamų atimti šias išlaidas, tačiau nerezidentas tokios teisės neturi²⁴. Todėl akivaizdu, jog tokia apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka traktuoja rezidentus palankiau nei nerezidentus, nes rezidentas, pasinaudodamas GPMĮ 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintomis lengvatomis, mokės mažesnę pajamų mokestį nei nerezidentas, kuris pasinaudoti šiomis lengvatomis negali.

Panašiai yra „sukonstruota“ GPMĮ 20 straipsnio 4 dalis, diferencijuojanti mokesčių lengvatos taikymo tvarką pagal tai, ar tokių pajamų gavėjas yra rezidentas, ar ne. Remiantis GPMĮ 20 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuojant mokesčio mokėtojo apmokestinamąsias pajamas, galima taikyti pagrindinį neapmokestinamųjų pajamų dydį (toliau – pagrindinis NPD)²⁵, kuris yra atimamas iš apmokestinamųjų pajamų, ir taip sumažinti mokėtiną pajamų mokestį. Tačiau GPMĮ 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad pagrindinis NPD yra taikomas visiems rezidentams neatsižvelgiant į tai, kokios rūšies pajamas jie gauna²⁶, tuo tarpu nerezidentai gali pasinaudoti pagrindiniu NPD tik tuomet, jei jie gauna iš Lietuvos šaltinio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais susijusias pajamas. Vadinasi, jei nerezidentas iš Lietuvos šaltinio gauna palūkanas, pajamas iš paskirstyto pelno, pajamas iš nekilnojamojo turto nuomos, honorarą, sporto veiklos pajamas, atlikėjų veiklos pajamas arba pajamas už perleistą nekilnojamojį turtą ir pan. (t. y. pajamas, nesusijusias su darbo santykiais), tuomet tokiame nerezidentui pagrindinio NPD lengvata netaikoma. Tuo tarpu tokias pačias pajamas gaunantis rezidentas gali taikyti pagrindinio NPD lengvatą ir taip sumažinti savo mokėtiną mokestį nuo tokių pajamų²⁷. Todėl akivaizdu, jog GPMĮ 20 straipsnio 4 dalyje įtvirtintus pagrindinio NPD taikymo tvarką rezidentai traktuojami palankiau

nei nerezidentai.

Galiausiai individualaus ir papildomo NPD taikymo tvarka, įtvirtinta GPMĮ 20 straipsnio 2 ir 6 dalyse, yra taikoma išimtinai tik rezidentams. Atsižvelgiant į tai, ar rezidentas yra invalidas²⁸, auginą vaikus²⁹ ir ar yra žemės ūkio veiklos subjekto darbuotojas³⁰, jam vietoj pagrindinio NPD gali būti taikomas individualus arba papildomas NPD, kuris bet kuriuo atveju yra didesnis už pagrindinio NPD dydį³¹. Tuo tarpu nerezidentas individualiu arba papildomu NPD pasinaudoti negali. Akivaizdu, kad pagal šią individualaus ir papildomo NPD taikymo tvarką rezidentai yra traktuojami palankiau už nerezidentus.

Tikėtina, kad visų anksčiau paminėtų subjektinių mokesčių lengvatų³² taikymo tvarka potencialiai gali būti pripažinta kaip prieštaraujanti EB sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių reikalavimams. Vartojant Bendrijos teisės terminologiją, šios lengvatos Bendrijos teisės kontekste yra laikytinos „asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatomis“, nes jos yra susijusios su mokesčio mokėtojo asmeniu, bet ne su jo išlaidomis, kurios buvo patirtos apmokestinamosioms pajamoms uždirbti³³. Spręsdamas bylas, susijusias su asmeninio arba šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatų taikymu, ETT ne kartą yra pabrėžęs, kad šaltinio valstybė³⁴ privalo rezidentams taikomas asmeninio ir šeimyninio pobūdžio lengvatas suteikti ir nerezidentui, jeigu toks nerezidentas uždirba visas arba beveik visas savo pajamas tokioje šaltinio valstybėje [8, para. 47; 9, para. 27]. Kitaip tariant, jei asmeninio ar šeimyninio pobūdžio lengvatų negali suteikti mokesčio mokėtojo rezidencijos valstybė³⁵ (kadangi ten mokesčių mokėtojas jokių arba beveik jokių pajamų neuždirba), tuomet šias lengvatas tokiame mokesčių mokėtojui privalo suteikti šaltinio valstybė.

Todėl iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, kad GPMĮ 21 straipsnio 1 dalyje bei 20 straipsnio 2 ir 6 dalyse įtvirtintų subjektinių mokesčių lengvatų³⁶ taikymo tvarka, kuri yra taikoma tik Lietu-

²⁷ Atkreiptinas dėmesys, kad tokiu atveju pagrindinis NPD gali būti pritaikytas rezidentui tik mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, pritaikant jau metinį pagrindinio NPD dydį.

²⁸ Žr. GPMĮ 20 str. 2 d. 1) ir 2) punktus.

²⁹ Žr. GPMĮ 20 str. 2 d. 3) ir 4) punktus.

³⁰ Žr. GPMĮ 20 str. 2 d. 5) punktą.

³¹ Žr. GPMĮ 20 str. 2 ir 6 d.

³² T. y. GPMĮ 21 str. 1 dalyje, 20 str. 4 dalyje bei 20 str. 2 ir 6 dalyse numatytos lengvatos.

³³ Dėl mokestinių lengvatų priskyrimo prie asmeninio arba šeimyninio pobūdžio lengvatų arba prie objektyvaus pobūdžio lengvatų, žr. [10, p. 34].

³⁴ T. y. valstybė, iš kurios nerezidentas gauna su darbo ar kitais santykiais susijusias pajamas.

³⁵ T. y. valstybė, kurioje rezidentas nuolat gyvena.

²⁴ Tai patvirtina ir Lietuvos mokesčių administratoriaus skelbiamas GPMĮ 21 str. 4 d. komentaras [24].

²⁵ Pagrindinis NPD šiuo metu yra 290 Lt per mėnesį.

²⁶ Išskyrus pajamas, kurios yra neapmokestinamos, bei pajamas iš veiklos, vykdomos turint verslo liudijimą. Šių pajamų atžvilgiu pagrindinis NPD yra netaikomas nei rezidentams, nei nerezidentams.

vos rezidentams, bet kuria negali pasinaudoti Lietuvos nerezidentai, sukuria netiesioginę diskriminaciją pilietybės pagrindu, kadangi nerezidentas, net jeigu jis ir uždirba visas arba beveik visas savo pajamas Lietuvoje, negali pasinaudoti minėtomis mokesčių lengvatomis. Tačiau tokią prielaidą galima bandyti paneigti remiantis detalesne GPMĮ nuostatų analize.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad jei anksčiau minėtų mokesčių lengvatų taikymo tvarka iš tiesų būtų kvestionuojama Bendrijos teisės kontekste, tuomet Lietuva turėtų, be kita ko, vieną ganėtinai svarų argumentą tokiai „diskriminacinei“ tvarkai pateisinti: GPMĮ 4 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad gyventojas, kuris nėra laikomas Lietuvos rezidentu, gali kreiptis su prašymu pripažinti jį rezidentu, jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje³⁷, sudaro ne mažiau kaip 90 proc. visų per tokį mokestinį laikotarpį gautų jo pajamų³⁸. Todėl galima teigti, kad nerezidentui iš tiesų nėra atimamos teisės pasinaudoti rezidentams taikomomis asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokesčių lengvatomis, nes nerezidentas, pateikęs prašymą, gali būti pripažintas rezidentu (ir taip pasinaudoti visomis mokesčių lengvatomis, kurios yra taikomos rezidentams), jei jis per atitinkamą mokestinį laikotarpį Lietuvoje uždirba visas arba beveik visas savo pajamas, t. y. daugiau kaip 90 proc. visų savo pajamų.

Reikia pripažinti, kad GPMĮ 4 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta galimybė nerezidentui prašyti būti pripažintu rezidentu yra gana pažangi teisės norma, nes ji iš tiesų suteikia nerezidentui, uždirbančiam Lietuvoje ne mažiau kaip 90 proc. visų savo pajamų, galimybę pasinaudoti asmeninio ar šeimyninio pobūdžio mokestinėmis lengvatomis³⁹. Tačiau atsižvelgiant į ETT suformuotą praktiką šioje srityje sunku vienareikšmiškai pasakyti, ar tokia norma visais atvejais pateisina

³⁶ T. y. teisė sumažinti apmokestinamąsias pajamas gyvybės draudimo įmokomis, pensijų įmokomis ir pensijų fondus, sumokėtomis palūkanomis už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, už studijas sumokėtomis sumomis, taip pat pat teisė pasinaudoti pagrindiniu, individualiu bei papildomu NPD.

³⁷ Išskyrus pajamas, kurios tą mokestinį laikotarpį buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčių lengvatas.

³⁸ Žr. GPMĮ 4 straipsnio 5 dalį.

³⁹ Neužilgo po to, kai ETT priėmė sprendimą byloje *Schumacker*, analogišką nerezidentu, kuris šaltinio valstybėje gauna ne mažiau kaip 90 proc. visų savo pajamų, teisę būti prilygintu rezidentu įtvirtino ir Vokietija. ETT išsprendus *Wallentin* bylą panašiai pasielgė ir Švedija [25].

anksčiau paminėtų subjektinių mokesčių lengvatų taikymą išimtinai tik rezidentams. Galima būtų išskirti keletą požymių, dėl kurių GPMĮ 4 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas „90 proc. reikalavimas“ galėtų būti pripažintas nepakankamu ginčijamai tvarkai pateisinti:

(a) atsižvelgiant į ETT bylas *Schumacker* [8] ir *Gschwind* [14] šaltinio valstybė privalo atsižvelgti į nerezidentu asmeninio ar šeimyninio pobūdžio aplinkybes, jei nerezidentas iš tokios valstybės šaltinių gauna visas arba beveik visas savo pajamas. GPMĮ nustatyta 90 proc. Lietuvoje gautų pajamų riba gali būti traktuojama kaip per aukšta riba, kurią turi pasiekti rezidentas, norintis pasinaudoti „lietuviškomis“ asmeninio arba šeimyninio pobūdžio lengvatomis, ypač atsižvelgiant į tai, kad Europos Komisija rekomenduoja taikyti 75 proc. ribą [26];

(b) GPMĮ 4 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad skaičiuojant pajamų, kurias nerezidentas gavo iš Lietuvos šaltinių, dydį⁴⁰ neatsižvelgiama į tas nerezidentu pajamas, kurios per tą mokestinį laikotarpį buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas. Kitaip tariant, jei nerezidentas pasinaudojo tarptautinėje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytais lengvatomis, tuomet jis nebegali būti pripažintas Lietuvos rezidentu pagal GPMĮ 4 straipsnio 5 dalį ir papildomai pasinaudoti GPMĮ įtvirtintomis ir Lietuvos rezidentams taikomomis mokesčių lengvatomis. Galima manyti, kad taip yra siekiama užtikrinti, kad nerezidentas negalėtų naudotis mokesčių lengvatomis platesne apimtimi nei rezidentas. Tačiau kyla tam tikrų abejonių, ar iš tiesų skaičiuojant iš Lietuvos gautų pajamų dydį GPMĮ 4 straipsnio 5 dalies tikslais visais atvejais reikėtų neįskaityti tų nerezidentu pajamų, kurios buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas? Juk, pavyzdžiui, nerezidentu pasinaudojimas sutartyje numatyta galimybe taikyti pajamoms mažesnę mokesčio tarifą nei numa-

⁴⁰ Šios pajamos yra skaičiuojamos siekiant nustatyti, ar asmuo patenkina GPMĮ nustatytą reikalavimą uždirbti ne mažiau kaip 90 proc. visų savo pajamų iš šaltinio, esančio Lietuvoje.

tytas Lietuvos nacionaliniame įstatyme jokiū būdu nereiškia, kad nerezidento dėl to gauta nauda kažkaip kompensuoja tą žalą, kurią jis patiria dėl negalėjimo pasinaudoti subjekcinėmis mokesčių lengvatomis savo rezidencijos valstybėje. Be to, taikant sutartyje įtvirtintas mokesčių lengvatas (pavyzdžiui, nerezidentui gaunant pajamas Lietuvoje ir iš jų išskaičiuojant mokestį pritaikius tarifą, kuris yra mažesnis nei nacionaliniame įstatyme nustatytas tarifas) toks nerezidentas gali net nežinoti, ar per tuos mokestinius metus jis uždirbs pakankamai pajamų savo rezidencijos valstybėje, kad galėtų pasinaudoti subjekcinėmis mokesčių lengvatomis (ir ar jam todėl iš tiesų verta naudotis sutartyje įtvirtintomis mokesčių lengvatomis, nes priešingu atveju jis gali prarasti galimybę pasinaudoti tiek savo rezidencijos, tiek ir Lietuvos, kaip šaltinio valstybės, nacionaliniuose įstatymuose įtvirtintomis subjekcinėmis mokesčių lengvatomis). Antra vertus, kyla klausimas ir dėl pačios mokesčio lengvatos sampratos: ar sutartyje įtvirtinto dvigubo apmokestinimo išvengimo metodo (atleidimo ar įskaitymo) pritaikymas *per se* bus laikytinas pajamų mokesčio lengvata GPMĮ 4 straipsnio 5 dalies tikslais? Jei taip, tuomet minėtas draudimas atsižvelgti į nerezidentų pajamas, kurios buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas (pavyzdžiui, pritaikant sutartyje įtvirtintą atleidimo metodą), faktiškai užkertama kelia tokiam mokesčių mokėtojui pasinaudoti ne tik savo rezidencijos valstybės nustatytais subjekcinėmis mokesčių lengvatomis (nes dėl atleidimo metodo pritaikymo jis savo rezidencijos valstybėje paprasčiausiai neuždirbs apmokestinamųjų pajamų, kurių atžvilgiu galėtų būti pritaikytos tokios lengvatos), bet ir Lietuvos, kaip šaltinio valstybės, subjekcinėmis mokesčių lengvatomis (nes, nepaisant to, kad jis čia uždirba visas savo pajamas, teisę prašyti būti pripažintu rezidentu – o tai reiškia ir galimybę pasinaudoti „lietuviškomis“ subjekcinėmis mokesčių lengvatomis – jam draudžia GPMĮ 4 straipsnio 5 dalis). Todėl minėta taisyklė, pagal kurią sprendžiant klausimą, ar nerezidentas atitinka „90 proc. reikalavimą“, neleidžiama atsi-

žvelgti į tas nerezidentų pajamas, kurios buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas, tam tikrais atvejais gali visiškai nepagrįstai atimti užsienio valstybės rezidentui galimybę būti pripažintu Lietuvos rezidentu GPMĮ 4 straipsnio 5 dalies pagrindu;

- (c) jau vien ta sąlyga, kad nerezidentas privalo kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pripažinti jį rezidentu, gali būti traktuojama kaip nerezidentų teisės pasinaudoti subjekcinėmis mokesčių lengvatomis neleistina procedūrinio pobūdžio kliūtis, nes rezidentai, norėdami pasinaudoti tokia teise, tokio prašymo teikti neturi. Remiantis *Vestergaard* [27] bei *Safir* [28] bylomis galima teigti, kad toks procedūrinis apsunkinimas potencialiai prieštarauja proporcingumo principui, nes Lietuva turi galimybę taikyti kitas ne tokias „žalingas“ priemones, kuriomis būtų pasiekti tokie patys tikslai: pavyzdžiui, suteikti nerezidentui galimybę pačiam nuspręsti, ar jis atitinka „90 proc. reikalavimą“, ir automatiškai, be atskiro prašymo, taikyti subjekcinės mokesčių lengvatas tokiam nerezidentui, kartu paliekant galimybę pačiam mokesčių administratoriui įsitikinti, ar toks nerezidentas nebuvo gavęs daugiau pajamų kitose valstybėse narėse⁴¹;
- (d) galiausiai Bendrijos teisės kontekste gali būti kvestionuojama ir pati nerezidentų pripažinimo rezidentais tvarka, patvirtinta 2003 m. gegužės 22 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 641 [30]. Remiantis šia tvarka nerezidentas, uždirbantis Lietuvoje daugiau kaip 90 proc. visų savo pajamų, nėra garantuotas, kad net ir pateikęs prašymą pripažinti jį rezidentu jis bus tokiu pripažintas, nes tiek GPMĮ, tiek minėta tvarka įtvirtinta tik nerezidentų teisę prašyti, bet niekur neįtvirtinta mokesčių administratoriaus pareigos pripažinti nerezidentą rezidentu, net jei toks nerezidentas ir atitinka GPMĮ nustatytas sąlygas⁴². Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sprendimą dėl ne-

⁴¹ Šiam tikslui Lietuvos mokesčių administratorius gali pasinaudoti specialia bendradarbiavimo tarp valstybių narių mokesčių administratorių procedūra [29].

rezidento pripažinimo rezidentu mokesčių administratorius paprastai turi priimti per 30 dienų nuo paraiškos padavimo dienos. Bet jei mokesčių administratorius nori užklausti užsienio valstybių mokesčių administratorių dėl papildomos informacijos, tuomet šis 30 dienų terminas gali būti pratęstas „iki 15 dienų nuo tokios informacijos gavimo iš užsienio valstybių kompetentingų asmenų“ [30], t. y. nepaibėžtam laiko tarpui. Kitaip tariant, jei atsakymas iš užsienio valstybių kompetentingų institucijų negaunamas, sprendimas dėl pripažinimo rezidentu taip pat gali būti nepriimamas. Tokie nepagrįstai „ilgi“ sprendimo priėmimo terminai gali būti pripažinti kaip pažeidžiantys Bendrijos teisėje įtvirtintą proporcingumo principą.

Todėl apibendrinant galima pažymėti, kad GPMĮ neužkerta kelio tam tikras sąlygas atitinkančiam nerezidentui pasinaudoti visomis mokesčių lengvatomis, kuriomis nevaržomai naudojasi rezidentai. Tačiau pati nerezidentų teisių įgyvendinimo tvarka gali būti kvestionuojama.

IV. Išvados

1. Pagal valstybių narių nacionalinę mokesčių teisę tradiciškai atliekamas gyventojų, kaip mokesčių mokėtojų, skirstymas į nuolatinius (rezidentus) ir nenuolatinius gyventojus (nerezidentus) dėl ETT jurisprudencijos tampa nevisiškai tikslus, nes tam tikrais atvejais EB teisė įpareigoja valstybes nares suvienodinti rezidentų ir nerezidentų teisinį statusą. Todėl galima net teigti, kad ETT iš esmės sukūrė visiškai naują mokesčio mokėtojų kategoriją – „virtualus rezidentas“, t. y. toks mokesčių mokėtojas, kuris nėra rezidentas, tačiau kuriam valstybė narė vis tiek privalo suteikti visas rezidentams taikomas teises, nes toje valstybėje narėje jis uždirba „visas arba beveik visas“ savo pajamas.

2. Dėl ETT jurisprudencijos tiesioginio apmokestinimo srityje teisiškai reikšmingas tampa mokesčių lengvatų skirstymas į „objektines“ lengvatas (t. y. lengvatas, kurios suteikia teisę atskaityti išlaidas, susijusias su apmokestinamųjų pa-

jamų gavimu) ir „subjektines“ lengvatas (t. y. lengvatas, kurios taikomos tam tikras asmeninio ar šeimyninio pobūdžio sąlygas atitinkantiems mokesčių mokėtojams). Anot ETT, valstybė narė privalo leisti pasinaudoti nacionalinėje mokesčių teisėje įtvirtintomis objektinėmis mokesčių lengvatomis tiek rezidentams, tiek ir nerezidentams. Draudimas nerezidentams pasinaudoti objektine mokesčių lengvata, jei tuo pat metu tokia lengvata nevaržomai naudojasi rezidentai, potencialiai diskriminuoja nerezidentus ir todėl gali prieštarauti EB teisei. Antra vertus, teisė pasinaudoti subjektinėmis lengvatomis turi būti suteikta ne tik rezidentams, bet ir virtualiems rezidentams (t. y. nerezidentams, kurie negali pasinaudoti subjektinėmis lengvatomis savo rezidencijos valstybėje). Nacionalinė mokesčių teisės norma, kuri suteikia subjektines mokesčių lengvatas išimtinai rezidentams ir kartu neleidžianti tų pačių lengvatų taikyti virtualiems rezidentams, yra laikytina virtualius rezidentus netiesiogiai diskriminuojančia teisės norma.

3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme galima aptikti nuostatų, kurios potencialiai diskriminuoja kitos valstybės narės piliečius, nes jos diferencijuoja subjektinių mokesčių lengvatų taikymo tvarką priklausomai nuo to, ar mokesčių mokėtojas yra rezidentas, ar ne. Kita vertus, įstatyme numatyta galimybė nerezidentui prašyti pripažinti jį rezidentu galimai pateisina minėtą diskriminaciją, nes „visas arba beveik visas“ savo pajamas Lietuvoje uždirbančiam nerezidentui (t. y. virtualiam rezidentui) taip yra suteikiama galimybė pasinaudoti subjektinėmis mokesčių lengvatomis, kuriomis jis negalėtų pasinaudoti būdamas „įprastu“ nerezidentu.

Literatūra

1. *Europos Bendrijos steigimo sutartis* // Europos Sąjunga. Steigimo dokumentų rinktinė. Vilnius: Eugrimas, 1998. P. 57.
2. 2003 m. birželio 3 d. *Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo*.
3. *C-270/83 Commission v. French Republic*, [1986] ECR-273.
4. Schuch J. *EC Law Requires Multilateral Tax Treaty* // *EC Tax Law*, 1998. No. 1. P. 30.
5. *C-106/83 Sermide v. Cassa Conguaglio Zucchero and Others*, [1984] ECR 4209, para. 28.
6. *C-248/95 ir C-249/95 SAM Schiffahrt and Stapf v. Germany* [1997] ECR I-4475, para. 50.
7. *C-354/95 The Queen v. Minister for Agriculture, Fisheries and Food ex parte National Farmers'*

⁴² Pažymėtina, kad GPMĮ skelbiama nerezidentų teisė prašyti pripažinti rezidentu, nesant jokios mokesčių administratoriaus pareigos tokį prašymą patenkinti (net jeigu visos sąlygos ir yra patenkinamos), *per se* gali lemti GPMĮ 4 straipsnio 5 dalies pripažinimą netinkamu pagrindu diskriminacijai pateisinti [31].

- Union and Others* [1997] ECR I-4559, para. 61;
8. C-279/93 *Finanzamt Koln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995] ECR I-0225;
 9. C-80/94 *Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen* [1995] ECR I-2493;
 10. Watel P. *The Schumacker Legacy*// *European Taxation*. 1995 November/December. P. 347;
 11. Avery Jones J. F. *What is the Difference between Schumacker and Gilly*// *IBFD Bulletin*. 1999 January. P. 2;
 12. Wattel P. *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*// *IBFD Bulletin*. 2000 June. P. 210;
 13. Avery Jones J.F. *Carry On Discriminating*// *European Taxation*. 1996 February. P. 46;
 14. C-391/97 *Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt*, [1999] ECR I-5451;
 15. Newey R. *Gschwind Decision: German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples*// *European Taxation*. 2000 March. P. 117;
 16. C-234/01 *Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukolln-Nord*, [2003] ECR I-5933;
 17. C-169/03 *Florian W. Wallentin v. Riksskatteverket*, [2004];
 18. *International Tax Law Reports*. 2003, No. 6. Londonas: LexisNexis. P. 979;
 19. Marcijonas A., Sudavičius B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 52;
 20. *Lietuvos ir kitų Vidurio ir Rytų Europos valstybių stojimo į Europos Sąjungą sutartis*. Valstybės žinios. 2004. Nr. 1–1.
 21. 2001 m. sausio 15 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“. Valstybės žinios. 2001. Nr. 6–165.
 22. *Lietuvos Respublikos teismų įstatymas*. Valstybės žinios. 1994. Nr. 46-851; Valstybės žinios. 2002. Nr. 17-649;
 23. *Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas*. Valstybės žinios. 2002. Nr. 73–3085.
 24. *Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo* (Aktuali redakcija nuo 2003 07 04) komentaras, www.vmi.lt;
 25. Bjorn Westberg. *New Swedish Rules on the Taxation of Non-Resident Individuals*. *European Taxation*, February 2005. P. 77;
 26. 1993 m. gruodžio 21 d. Europos Komisija priėmė *Rekomendaciją 94/79/EC*, O.J. 1994, L 39/22.
 27. C-55/98 *Skatteministeriet v. Bent Vestergaard*, [1999] ECR I-07641.
 28. C-118/96 *Jessica Safir*, [1998] ECR I-1897.
 29. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEC „Dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokesdinimo srityje“.
 30. 2003 m. gegužės 22 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 641 patvirtinta „*Fizinio asmens, kuris nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, kreipimosi į mokesčio administratorių su prašymu pripažinti jį nuolatiniu Lietuvos gyventoju, tvarka*“. Valstybės žinios. 2003. Nr. 51-2276.
 31. C-175/88 *Klaus Biehl* [1990] ECR I-1779, para. 17–18.

Herkus Gabartas

Individual Income Taxation in The European Union: Whether the European Court of Justice Destroys a Steady Order?

Summary

In this article the author aims to reveal the legal content of the Fundamental Freedoms enshrined in the EC Treaty, to analyze the relevant ECJ jurisprudence where the Fundamental Freedoms are interpreted in the direct tax dimension and in such a way to emphasise the importance of the primary EC law to the individual income taxation in the Member States.

When analyzing the ECJ jurisprudence in the sphere of individual income taxation, the author notes that the Member States, being the source states for the taxpayers from other Member States, usually apply more favorable tax treatment to their residents than to non-residents. For the purposes of establishing the discrimination of a non-resident in such a case, it shall be clarified whether such a non-resident is in the same situation with a resident. In this respect the ECJ distinguishes two types of national rules on individual income taxation: (i) the tax rules that establish the tax incentives pertaining to “personal and family circumstances” of a taxpayer and (ii) the tax rules that establish the tax incentives pertaining to the employment (business) income of a taxpayer.

The author notes that a non-resident and a resident are treated as being in the same (comparable) situation with respect to the tax incentive pertaining to “personal and family circumstances” if non-resident receives “all or almost all” his income in the source state and therefore is not able to benefit from the personal and family related

tax incentives applicable in his residence state. Such a resident is often called a “virtual” resident. Therefore, it is a source state, but not a residence state, that is obliged to apply the personal and family related tax incentives to such a taxpayer. If the source state is applying the personal and family related tax incentives to its residents, however, it refuses to apply such tax incentives to its “virtual” residents, then such a practice shall be treated as being discriminatory. The famous ECJ case Schumacker is a good illustration of such a situation.

On the other hand, different rules apply to the incentives pertaining to the employment (business) income of a non-resident. If both a resident and a non-resident belong to the tax jurisdiction of the source state, but such a source state is applying income-related tax incentives only to its residents and refuses to apply the same incentives to non-residents, then such a practice shall be treated as being discriminatory. In this case there is no need for a non-resident to have a status of a “virtual” resident in order to be capable to apply for income-related tax incentives (such a status is necessary only when a non-resident seeks for personal and family related tax incentives). The case Gerritse serves as a good example of such a situation.

In his conclusions the author summarises the novelties introduced by the ECJ jurisprudence in the sphere of direct tax law and makes his assessment on the compatibility of the individual income taxation system applied in Lithuania with primary EC law.

Herkus Gabartas – Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros docentas

Telefonas (8~5) 2714521

Elektroninis paštas fmtk@mruni.lt

Straipsnis įteiktas 2005 m. gruodžio mėn; recenzuotas; parengtas spausdinti 2006 m. kovo mėn.